

## Aktuelle Steuerinformationen für den GmbH-Geschäftsführer

Dezember 2021

### Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

besteht die finanzielle Eingliederung einer Organgesellschaft bei **rückwirkender Verschmelzung des Organträgers** auf einen unterjährigen Übertragungstichtag fort? Dieser Frage gehen wir anhand einer aktuellen Entscheidung nach. Darüber hinaus zeigen wir, dass **aktive Rechnungsabgrenzungsposten** auch bei geringfügigen Beträgen zu bilden sind. Im **Steuertipp** geht es um die Übertragung der bei einer GmbH zugunsten ihres beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers entstandenen **Pensionsverpflichtung** auf einen Pensionsfonds.

### ORGANSCHAFT

#### „Fußstapfentheorie“ bei rückwirkender Verschmelzung

Die ertragsteuerliche Organschaft bietet zahlreiche Vorteile. So ist sie die einzige Möglichkeit, **Verluste** einer Tochtergesellschaft mit Gewinnen von Schwestergesellschaften oder der Muttergesellschaft zu verrechnen. Ein weiterer Vorteil besteht darin, dass keine Schachtelstrafen drohen. Da ist es nur verständlich, wenn die Finanzverwaltung bzw. der Gesetzgeber die Hürden für die Anerkennung sehr hoch legen. Eine der Voraussetzungen ist die „finanzielle Eingliederung“. Das bedeutet, dass der Organträger vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft bis zu dessen Ende **beherrschend an der Organgesellschaft beteiligt** sein muss. Maßgeblich sind hierbei die Stimmrechte.

In einem vom Finanzgericht Rheinland-Pfalz (FG) entschiedenen Streitfall ging es genau darum: Eine GmbH (A-GmbH) war schon seit Jahren an ihrer Tochtergesellschaft (B-GmbH) beteiligt. Beide Gesellschaften hatten ein Wirtschaftsjahr, das dem Kalenderjahr entsprach. Zum 30.12.2011 wurde die A-GmbH auf die C-GmbH verschmolzen. Das Finanzamt verweigerte die Anerkennung der körperschaft- und gewerbesteuerlichen Organschaft, weil für die **ganzjährige finanzielle Eingliederung** der A-GmbH ein Tag im Jahr 2011 gefehlt

habe. Die Organgesellschaft sei auch nicht finanziell in die C-GmbH eingegliedert, da diese nicht seit Beginn des Jahres 2011 an der B-GmbH beteiligt gewesen sei.

Das sahen die Richter jedoch anders: Nach der „Fußstapfentheorie“ sei die C-GmbH hinsichtlich der Beteiligung an der B-GmbH per Gesamtrechtsnachfolge in die „Fußstapfen“ der A-GmbH eingetreten. Mithin sei die B-GmbH **ganzjährig** durch die C-GmbH **beherrscht** worden. Die Organschaft war laut FG also anzuerkennen.

**Hinweis:** Das Finanzamt hat Revision eingelegt. Abzuwarten bleibt nun die Entscheidung des Bundesfinanzhofs.

### AKTUALISIERUNG

#### Klarstellungen zur betrieblichen Altersversorgung

Das Bundesfinanzministerium hat das umfangreiche **Anwendungsschreiben** zur steuerlichen Förderung der betrieblichen Altersversorgung überarbeitet und für alle offenen Fälle unter anderem Folgendes geregelt:

#### In dieser Ausgabe

- Organschaft:** „Fußstapfentheorie“ bei rückwirkender Verschmelzung ..... 1
- Aktualisierung:** Klarstellungen zur betrieblichen Altersversorgung..... 1
- Mahlzeitengestellung:** Verpflegungspauschalen sind auch ohne erste Tätigkeitsstätte zu kürzen 2
- Betriebsaufspaltung:** Stimmenpatt begründet keine personelle Verflechtung ..... 2
- Auslandsreisen:** Pauschbeträge für Verpflegung und Übernachtung 2022 unverändert ..... 3
- Direktversicherung:** Sonstige Einkünfte bei Auszahlungen aus einem „Altfall“ ..... 3
- Bilanzierung:** Aktive Rechnungsabgrenzungsposten auch bei geringem Aufwand ..... 4
- Steuertipp:** Wenn eine Versorgungszusage auf einen Pensionsfonds übertragen wird ..... 4

- Von einer betrieblichen Altersversorgung ist (nur) auszugehen, wenn die Versorgungszusage des Arbeitgebers einem im **Betriebsrentengesetz** geregelten Versorgungszweck dient, die Leistungspflicht nach dem Inhalt der Zusage durch ein im Gesetz genanntes biologisches Ereignis ausgelöst wird und durch die vorgesehene Leistung ein im Gesetz angesprochenes biometrisches Risiko (Alter, Tod, Invalidität) zumindest teilweise übernommen wird.
- Keine betriebliche Altersversorgung liegt vor, wenn der Arbeitgeber die Versorgungsleistung einem **betriebsfremden** Arbeitnehmer-Ehegatten verspricht. Das Gleiche gilt für Lebenspartner nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz und für nichteheliche Lebensgefährten.
- Bei Eintritt einer Erwerbsminderung, Erwerbs- oder Berufsunfähigkeit wird das biometrische **Risiko der Invalidität** grundsätzlich erfüllt. Die Versicherung dieser Risiken erfüllt die Voraussetzungen des Betriebsrentengesetzes. Dies gilt auch, wenn der Leistungsfall nicht zusätzlich daran geknüpft ist, dass der Arbeitnehmer tatsächlich durch den Eintritt des Invaliditätsgrades in seiner Berufsausübung beeinträchtigt ist. Dem Arbeitgeber steht es aber frei, in seiner Versorgungszusage und entsprechend in den versicherungsvertraglichen Vereinbarungen den Leistungsfall in diesem Sinne einzuschränken.
- Eine **Grundfähigkeitsversicherung** dient ebenfalls der Absicherung des biometrischen Risikos „Invalidität“, da der Verlust einer Grundfähigkeit zum Eintritt eines Invaliditätsgrades führt. Auch sie erfüllt daher die Voraussetzungen des Betriebsrentengesetzes.
- Die Versicherung des Risikos einer **Arbeitsunfähigkeit** stellt, auch wenn es sich um eine längerfristige handelt, keine Absicherung des biometrischen Risikos „Invalidität“ dar und dient folglich nicht einer betrieblichen Altersversorgung.
- Ist in den Durchführungswegen Direktversicherung, Pensionskasse und Pensionsfonds eine **Beitragsfreistellung** für bestimmte Zeiten vereinbart, ist dies betriebsrentenrechtlich unbedenklich und steht der steuerlichen Anerkennung als betriebliche Altersversorgung somit nicht entgegen.

## MAHLZEITENGESTELLUNG

### Verpflegungspauschalen sind auch ohne erste Tätigkeitsstätte zu kürzen

Mitunter stellt der Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung ein Dritter seinen Arbeitnehmern anlässlich oder während einer Tätigkeit außerhalb ihrer ersten Tätigkeitsstätte Mahlzeiten zur Verfügung. In solchen Fällen sind die Verpflegungspauschalen zu kürzen, und zwar für ein Frühstück um 20 % und für ein Mittag- oder Abendessen um je 40 % der maßgebenden Verpflegungspauschale für einen vollen Kalendertag.

Die **Kürzung** darf die ermittelte Verpflegungspauschale nicht übersteigen. Das gilt auch, wenn Reisekostenvergütungen wegen der zur Verfügung gestellten Mahlzeiten einbehalten oder gekürzt oder die Mahlzeiten pauschal besteuert werden. Hat der Arbeitnehmer für die Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser Betrag den Kürzungsbetrag. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass die Verpflegungspauschalen im Fall einer Mahlzeitengestellung auch dann zu kürzen sind, wenn der Arbeitnehmer nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügt.

Im Streitfall war ein Offizier auf See **an Bord von Schiffen** tätig. Dort erhielt er seine Mahlzeiten unentgeltlich. In den Heuerabrechnungen wurden sie als steuerfreier Sachbezug behandelt. An einzelnen „Hafentagen“ blieb die Bordküche kalt, so dass sich der Arbeitnehmer selbst versorgen musste. Den trotz der unentgeltlichen Gestellung der Mahlzeiten geltend gemachten Abzug der Verpflegungspauschalen für alle Tage an Bord des Schiffs lehnte das Finanzamt ab. Das Finanzgericht ließ zwar den Abzug der Verpflegungspauschalen für die Tage der Selbstversorgung zu, für die übrigen Tage lehnte es den Werbungskostenabzug aber ab.

Der BFH hat die Entscheidung der Vorinstanz bestätigt. Das Gesetz enthalte eine umfassende Verweisung auf die entsprechenden Regeln für Arbeitnehmer mit erster Tätigkeitsstätte. Es ordne insoweit eine **Gleichstellung** beider Gruppen an. Daher gelte die Kürzung der Verpflegungspauschalen im Fall der Mahlzeitengestellung auch für solche Arbeitnehmer, die nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügten.

## BETRIEBSAUFSPALTUNG

### Stimmenpatt begründet keine personelle Verflechtung

Wenn zwischen zwei Unternehmen eine Betriebsaufspaltung besteht, wird die vermögensverwaltende Tätigkeit einer Gesellschaft (z.B. die Vermietung eines Grundstücks) steuerlich als **Gewerbebetrieb** eingestuft. Folglich liegen gewerbliche Einkünfte vor. Eine Betriebsaufspaltung setzt voraus, dass ein Unternehmen („Besitzunternehmen“) mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage, zum Beispiel ein Grundstück, an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft („Betriebsunternehmen“) vermietet. Neben dieser sachlichen muss auch eine personelle Verflechtung bestehen. Das heißt: Eine Person oder eine Personengruppe muss ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in beiden Gesellschaften durchsetzen können.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat zur personellen Verflechtung Folgendes entschieden: Eine Betriebsaufspaltung liegt (noch) nicht vor, wenn der das Besitzunternehmen beherrschende Gesellschafter in der Betriebskapitalgesellschaft nur über **exakt 50 % der Stimmen** verfügt.

Ihm sind die Stimmen seines ebenfalls beteiligten minderjährigen Kindes nicht zuzurechnen, wenn in Bezug auf dessen Gesellschafterstellung eine Ergänzungspflegschaft angeordnet ist.

Im Streitfall waren die Klägerin und ihre beiden Kinder mit dem Tod des Ehemanns und Vaters zu Gesellschaftern der Betriebs-GmbH geworden. Die Klägerin hatte dieser GmbH bereits seit Jahren ein betrieblich genutztes Grundstück verpachtet. Nachdem sie in einer Gesellschafterversammlung, in der eine Ergänzungspflegerin ihren minderjährigen Sohn vertrat, zur Geschäftsführerin der GmbH bestellt worden war, sah das Finanzamt die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung als erfüllt an. Denn die Klägerin könne die GmbH aufgrund ihrer elterlichen Vermögenssorge beherrschen - obwohl sie nur 50 % der Stimmen innehatte -, so dass neben der sachlichen auch eine personelle Verflechtung vorliege. Die Klägerin erziele daher aus der Grundstücksverpachtung **gewerbliche Einkünfte**.

Das Finanzgericht sah dies jedoch anders und gab der Klage statt. Die Revision des Finanzamts hatte keinen Erfolg, und auch der BFH hat eine personelle Verflechtung verneint. Die Anteile ihres minderjährigen Kindes waren der Klägerin laut BFH nicht zuzurechnen, da für das Kind eine **Ergänzungspflegschaft** angeordnet war, die auch die Wahrnehmung von dessen Gesellschafterrechten umfasste. In einem solchen Fall lägen keine gleichgelagerten wirtschaftlichen Interessen vor. Die Beteiligung der Klägerin von exakt 50 % der Stimmen reiche aufgrund der „Pattsituation“ für eine Beherrschung nicht aus.

## AUSLANDSREISEN

### Pauschbeträge für Verpflegung und Übernachtung 2022 unverändert

Das Bundesfinanzministerium hat darauf hingewiesen, dass die bei beruflich bzw. betrieblich veranlassten Auslandsreisen zur Anwendung kommenden Auslands-tage- und Auslandsübernachtungsgelder pandemiebedingt **nicht zum 01.01.2022 neu festgesetzt** werden. Somit bleibt es bei den zum 01.01.2021 von der Finanzverwaltung veröffentlichten Pauschbeträgen.

**Hinweis:** Die Pauschbeträge für Übernachtungskosten gelten nur bei der Erstattung durch den Arbeitgeber. Dagegen sind beim Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzug weiterhin nur die tatsächlich angefallenen Übernachtungskosten abziehbar.

## DIREKTVERSICHERUNG

### Sonstige Einkünfte bei Auszahlungen aus einem „Altfall“

(Außer-)Rechnungsmäßige Zinsen aus einem Lebensversicherungsvertrag mit Kapitalzahlung im Erlebens- und Todesfall sind **sonstige Einkünfte**, sofern

- die Lebensversicherung als Direktversicherung ausgestaltet ist und
- die Voraussetzungen einer Steuerfreistellung für Kapitallebensversicherungen in Form von „Altfällen“ nicht erfüllt sind.

Eine der betrieblichen Altersversorgung zuzuordnende Direktversicherung fordert nur einen Kausalzusammenhang zwischen der Zusage des Arbeitgebers und dem Arbeitsverhältnis, nicht aber dessen Fortbestand. So lässt sich eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zusammenfassen. Damit können auch Zusagen anlässlich der **Beendigung des Arbeitsverhältnisses** betriebliche Altersversorgung sein.

Der Auszahlungsbetrag im Streitfall enthielt zwar außerrechnungsmäßige und rechnungsmäßige Zinsen, das heißt steuerbare Erträge aus der Direktversicherung. Für diese Erträge galt jedoch nicht das „Lebensversicherungsprivileg“ in Form einer Nichtbesteuerung der Zinserträge. Zwar wurde die gesetzliche Mindestvertragsdauer von zwölf Jahren eingehalten. Allerdings handelte es sich nicht um eine steuerrechtlich begünstigte Kapitalversicherung **gegen laufende Beitragsleistung**. Vielmehr wurde lediglich ein Einmalbeitrag geleistet. Genau das wurde dem Empfänger im Streitfall zum Verhängnis.

Laut BFH war eine Tarifermäßigung in Form der **Fünftelregelung** im Streitfall ebenfalls ausgeschlossen. Zum einen lag in Anbetracht des geleisteten Einmalbeitrags keine Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten vor. Zum anderen fehlte es an der erforderlichen „Außerordentlichkeit“ der Einkünfte. Die Zahlung (außer-) rechnungsmäßiger Zinsen entsprach vielmehr exakt dem vorliegenden Vertragstypus.

## BILANZIERUNG

### Aktive Rechnungsabgrenzungsposten auch bei geringem Aufwand

Bilanzierende Unternehmen müssen zur periodengerechten Gewinnabgrenzung sogenannte **Rechnungsabgrenzungsposten** (RAP) bilden. Fallen Ausgaben vor dem Abschlussstichtag an, die erst nach diesem Stichtag als gewinnmindernder Aufwand zu erfassen sind, ist ein aktiver RAP zu bilden. Hierüber wird die gewinnmindernde Wirkung in die nächste Periode verschoben. Umgekehrt ist ein passiver RAP zu bilden, wenn eine Zahlung beim Unternehmer eingeht, die sich erst in einer späteren Periode als gewinnerhöhende Einnahme auswirken soll.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich mit Fragen der zutreffenden Rechnungsabgrenzung befasst. Im Streitfall hatte ein Gewerbetreibender **zahlreiche Kleinbeträge** im Zahlungsjahr direkt als Betriebsausgaben verbucht (ohne Rechnungsabgrenzung), darunter Ausgaben für Haftpflichtversicherung, Werbung und Kfz-Steuer. Sämtliche Einzelpositionen führten pro Jahr zu einer Summe zwischen 1.315 € und 1.550 €. Das Finanzamt war der Auffassung, dass auch diese vorausgezahlten Kleinbeträge aktiv abzugrenzen seien, so dass es zu Gewinnerhöhungen kam.

Nach Ansicht des Finanzgerichts mussten wegen der geringen Bedeutung der Aufwendungen keine RAP gebildet werden. Es orientierte sich dabei an der damaligen Wertgrenze von 410 €, die für die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern galt (aktuell: 800 € netto). Der BFH ist dieser Auffassung jedoch entgegengetreten. Er hat entschieden, dass das Finanzamt **zu Recht aktive RAP gebildet** hatte.

**Hinweis:** Das Einkommensteuergesetz enthält ein abschließendes Aktivierungsgebot für entsprechende Ausgaben; ein Wahlrecht besteht nicht. Die Pflicht zur Bildung von RAP ist nicht auf wesentliche Fälle beschränkt, so dass auch bei Aufwendungen von geringer Bedeutung aktive RAP zu bilden sind.

## STEUERTIPP

### Wenn eine Versorgungszusage auf einen Pensionsfonds übertragen wird

Der Arbeitgeber kann eine im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung erteilte Pensionszusage auf einen Pensionsfonds übertragen. Die Übertragung führt beim Arbeitnehmer in Höhe der zur Übernahme der bestehenden Versorgungsverpflichtung erforderlichen und erbrachten Arbeitgeberleistungen zum **Zufluss von Arbeitslohn**. Der Bundesfinanzhof begründet dies damit, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer mit seinen Zahlungen einen unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruch gegen einen Dritten verschafft. Die Konsequenz:

Der Wechsel des Durchführungswegs mit nachgelagerter Besteuerung (Direktzusage) zu einem Durchführungsweg mit einer vorgelagerten Lohnbesteuerung (Pensionsfonds) führt zu **lohnsteuerpflichtigen Leistungen** des Arbeitgebers. Denn in diesem Fall erlangt der Arbeitnehmer anstelle der Anwartschaften auf zukünftige Rentenzahlungen im Versorgungsfall gegenüber seinem Arbeitgeber einen eigenständigen Versorgungsanspruch gegen den Pensionsfonds.

Leistungen des Arbeitgebers an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften durch den Pensionsfonds können zwar steuerfrei sein. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist aber, dass der Arbeitgeber einen Antrag auf **Verteilung des** hieraus resultierenden **Betriebsausgabenabzugs** auf zehn Jahre gestellt hat. Wurde der für die Steuerfreiheit erforderliche Antrag nicht gestellt, ist die vom Arbeitgeber erbrachte Ablöseleistung „ohne Wenn und Aber“ in vollem Umfang (lohn-) steuerpflichtig.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Team der **AWI TREUHAND**

## IMPRESSUM

Herausgeber:

AWI TREUHAND Steuerberatungsgesellschaft GmbH & Co. KG, eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts Augsburg unter HRA 16827  
vertreten durch AWI TREUHAND Unternehmensberatung GmbH Steuerberatungsgesellschaft, eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts Augsburg, HRB 24812,  
Geschäftsführer Margot Liedl, Ulrich Raab, Marco Stanke und Markus Stötter  
USt.-ID-Nr.: DE268560688

Ernst-Reuter-Platz 4, 86150 Augsburg | Telefon: +49 (0)821 90643-0 | Telefax: +49 (0)821 90643-20 | awi@awi-treuhand.de | www.awi-treuhand.de

Die gesetzliche Berufsbezeichnung lautet Steuerberatungsgesellschaft und wurde in der Bundesrepublik Deutschland verliehen. Die Zulassung erfolgte durch die Steuerberaterkammer München, Niederlinger Str. 9, 80638 München, welche auch zuständige Aufsichtsbehörde ist. Die maßgeblichen berufsrechtlichen Regelungen sind das Steuerberatungsgesetz, die Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer und die Steuerberatervergütungsverordnung.

Alle Informationen nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr. Diese Information ersetzt nicht die individuelle Beratung!